Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35232 du rôle
Inscrit le 26 septembre 2014

Audience publique du 18 décembre 2014

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35232 du rôle et déposée le 26 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..... établie et ayant son siège social à L…., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction et inscrite au registre de commerce et des sociétés n° ….. tendant à l'annulation d'une décision du 27 août 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 24 octobre 2014 ;

Vu l'ordonnance du tribunal administratif du 6 novembre 2014 autorisant les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire, fixant le calendrier y afférant et fixant l'affaire pour plaidoiries à l'audience publique du 8 décembre 2014 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 21 novembre 2014 par Maître Marianne Goebel au nom de de la société anonyme ..... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 3 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong en remplacement de Maître Marianne Goebel et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 décembre 2014.

Par courrier du 27 août 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société ..... », de lui fournir des renseignements pour le 3 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 27 juin 2014 de la part

de l'autorité italienne compétente sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et l'Italie du 3 juin 1981 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 27 juin 2014 de la part de l'autorité compétente italienne sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Italie du 3 juin 1981 et de la Directive du Conseil 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 3 octobre 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

- *.....*

Adresse connue : …..

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités italiennes nécessitent certaines informations concernant les relations entre la société ..... SA et le contribuable italien.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2013, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente italienne les renseignements vraisemblablement pertinents :

— *Veuillez fournir une liste de tous les actionnaires et bénéficiaires économiques de la société ..... SA depuis sa constitution ;*

— *Veuillez fournir une liste de tous les administrateurs de la société ..... depuis sa constitution ;*

— *Veuillez indiquer si l'adresse du siège de la société ..... SA est une adresse de domiciliation et veuillez fournir, le cas échéant, une copie du contrat de domiciliation ou du contrat de bail ;*

— *Veuillez fournir les noms des personnes qui sont autorisées à gérer et effectuer des opérations sur les comptes de la société ..... SA.*

Selon les autorités fiscales italiennes, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 27 de la prédite convention

fiscale ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif.

Veuillez agréer. Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération. »

Par requête déposée en date du 26 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif, la société ..... a fait déposer un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de ladite loi prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale. Le tribunal est partant incompétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision déférée.

Le délégué du gouvernement a soulevé un moyen tenant à la recevabilité de la requête en soutenant que la société ..... ne ferait pas état d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain au motif de l'absence de tout préjudice à son égard dans la mesure où les renseignements sollicités ne seraient pas des informations confidentielles mais seraient des données relatives à l'activité de la société que celle-ci serait obligée de tenir, conserver et livrer aux autorités fiscales sur demande, tant dans le cadre international de l'échange de renseignements que dans le cadre interne de l'établissement de l'impôt luxembourgeois qui est d'ordre public.

La société ..... rétorque que risquant potentiellement de se voir rétroactivement qualifier de résident fiscal italien son intérêt à agir serait incontestable.

L'intérêt à agir conditionnant la recevabilité d'un recours administratif ne doit pas seulement être personnel et direct, effectif, né et actuel, mais il doit encore être légitime[1]. En l'espèce, il ressort sans équivoque des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal, et en particulier de la demande d'échange de renseignements émanant des autorités italiennes, que la société de droit italien ..... faisant l'objet d'une enquête par lesdites autorités fiscales italiennes, aurait effectué des opérations de vente par l'intermédiaire des sociétés de droit américain et de droit allemand, ... et ....., lesquelles seraient directement ou indirectement contrôlées par la société ...... Il s'ensuit que la demande d'échange de renseignements vise à obtenir des éléments d'information permettant de clarifier les relations entretenues entre les sociétés ..... et ....., lesquels sont de nature à porter atteinte au principe tenant à la personnalité distincte des sociétés concernées. Par ailleurs, ayant été requise de divulguer des informations ou documents non publics tels que la liste de tous ses actionnaires ou bénéficiaires économiques depuis sa constitution ainsi que des informations concernant ses relations contractuelles avec des tiers (notamment son contrat de bail à loyer), ainsi qu'elle le souligne à juste titre, la société ..... dispose d'un intérêt légitime, personnel, direct, actuel et certain à agir dans le cadre de la présente instance, toute solution à dégager quant à la société ..... faisant l'objet du contrôle fiscal en Italie, pouvant potentiellement porter atteinte à ses intérêts de sorte qu'elle répond à la condition posée à l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 selon lequel « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par la décision ainsi qu'à tout tiers intéressé* ». Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité est à écarter pour ne pas être fondé.

Le recours en annulation est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai prévus par la loi.

Quant à la légalité interne de la décision déférée, la demanderesse avance plusieurs moyens. Le tribunal n'étant pas lié par l'ordre des moyens dans lesquels ils lui ont été soumis, il détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant.

Ainsi, la demanderesse fait valoir en substance que ce serait à tort que la décision déférée mentionnerait en page 2 que « *selon les autorités fiscales italiennes, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis* » alors que les autorités italiennes lui auraient adressé une convocation portant les références n°101730/2014 par laquelle elle l'a invitée à se présenter en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant pour fournir des données et renseignements dans le cadre d'un contrôle fiscal dont elle ferait l'objet. Elle indique que le délai de réponse aurait été de quatre semaines après réception du courrier de sorte qu'elle aurait été invitée à se présenter le 28 juillet 2014 entre 10 et 13 heures. Comme suite à ce courrier, le litismandataire italien de la demanderesse se serait adressé par voie téléphonique et par voie écrite auxdites autorités fiscales et pris acte de ce que leur objectif aurait été de déterminer si son siège social, son administration centrale ou son objet principal seraient situés sur le territoire italien et non au Luxembourg. Elle

---

[1] Trib. adm. 27 janvier 1999; n° 10858, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 15 et les autres références y citées.

rapporte que son litismandataire aurait répondu par la négative aux autorités italiennes étant donné que tant son siège social, son administration centrale et son objet principal se seraient situés de manière ininterrompue au Luxembourg depuis le 3 août 1999. En indiquant que des échanges de lettres et de courriers électroniques auraient eu lieu entre les parties postérieurement au courrier susvisé, elle donne à considérer que la procédure fiscale serait toujours en cours en Italie de sorte à en conclure, premièrement, que contrairement à leurs affirmations, les autorités italiennes n'auraient en aucun cas épuisé leurs sources habituelles internes de renseignement et, deuxièmement, que la cible réelle des autorités fiscales italiennes ne serait pas la société ..... mais bel et bien la demanderesse. Elle estime qu'il ne ferait aucun doute que les autorités italiennes se seraient emparées de la procédure d'échange de renseignements pour l'instrumentaliser et obtenir des renseignements fiscaux sur son compte alors qu'elle serait contribuable luxembourgeois étant entendu que les sanctions prévues en droit luxembourgeois en cas de défaut de communication des informations requises seraient plus lourdes qu'en droit italien.

Le délégué du gouvernement rétorque en citant les enseignements de la Cour administrative développés dans un arrêt du 12 juillet 2012 portant le numéro 30644C du rôle[2] que l'Etat requérant ne serait pas tenu de préciser les démarches accomplies en droit interne mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* » et que contrairement aux allégations de la demanderesse, il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations voire à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat membre requérant conformément au droit interne de celui-ci. Elle conclut qu'il serait manifeste en l'espèce que le descriptif de contrôle de l'autorité italienne ne serait pas encore clôturé.

L'article 18 1) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *L'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ».

Ainsi, les autorités fiscales luxembourgeoises ne sont habilitées à transmettre aux autorités requérantes les informations visées à l'article 6 de ladite loi, à savoir les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et pour l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts concernés dont elles disposent ou qu'elles obtiennent à la suite d'enquêtes administratives qu'à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs.

Il est constant en l'espèce que la demande d'échange de renseignements des autorités italiennes est datée du 27 juin 2014.

---

[2] Disponible sous www.jurad.etat.lu

Par ailleurs, il ressort des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal et notamment d'un courrier des autorités fiscales italiennes du 20 juin 2014 que la demanderesse fut invité à produire dans les 20 jours de la réception dudit courrier sous peine d'amende un certain nombre de documents, « - *copie des bilans, - détail des comptes figurant dans le bilan, - copie des déclarations de revenus présentées à l'autorité fiscale étrangère* (…)*, - copie des éventuels accords avec l'autorité fiscale étrangère (accords de ruling), - copie de la documentation comptable et extracomptable, - toute la documentation relative aux relations commerciales entretenues avec des sociétés du groupe et/ou des sociétés tierces* (…)*, acte de constitution, règles de fonctionnement et statuts de la société, - copie des comptes courants d'où la société tire les ressources pour financer les activités de la société et contrats y relatifs* (…)*, - liste historique, depuis la constitution jusqu'à ce jour, accompagnée des documents sociaux afférents, de tous les associés* (…)*,- liste des sujets autorisés à la gestion des comptes courants bancaires ; liste historique, depuis la constitution jusqu'à ce jour, de tous les administrateurs, accompagnés des pouvoirs de signature y relatifs, tout autre livre, registre, écriture, document ou élément obligatoire ou non, utile au contrôle* ». Suite à cette demande d'information, le litismandataire italien de la demanderesse s'est entretenu par voie téléphonique et par courriers à de nombreuses reprises avec les autorités fiscales italiennes lesquelles lui confirmèrent encore par courrier électronique du 3 septembre 2014 qu'elles « *réitèr*[ent] *par la présente la requête de fixer un rendez-vous pour la semaine prochaine ou éventuellement pour la suivante. En outre,* [elles lui demandèrent] *d'anticiper (préférablement par courriel électronique) la documentation requise, notamment celle relative à la structure de la société à partir de la constitution et jusqu'à aujourd'hui* ».

Force est au tribunal de constater que les informations sollicitées la dernière fois le 3 septembre 2014 selon l'état des pièces soumises à son examen par les autorités italiennes à la demanderesse par l'intermédiaire de son litismandataire en Italie se recoupent toutes, sans aucune équivoque possible, avec celles qui font l'objet de la décision déférée, à savoir, la liste de tous les actionnaires et bénéficiaires économiques de la demanderesse depuis sa constitution, la liste de tous les administrateurs de la demanderesse depuis sa constitution, les noms des personnes qui sont autorisées à gérer et effectuer des opérations sur ses comptes, à l'exception seule de la question du siège social, à laquelle il fut répondu auxdites autorités par le litismandataire concerné par courrier du 22 août 2014 en les termes suivants : « *nous précisons que ce qui est affirmé ci-dessus découle aisément des statuts d'où il ressort que le siège social est situé depuis la constitution à ….., et du certificat d'inscription au Registre du commerce et des sociétés du Luxembourg, mis à jour au 25.07.2014, qui atteste de la même adresse de siège social. En outre, à l'appui de ce qui précède, il convient de prendre en considération le fait qu'un certificat de résidence produit par la Société, émis par le Bureau 6 d'imposition des sociétés le 11 août 2014, confirme non seulement l'adresse de la résidence fiscale au Luxembourg mais également la non-existence d'une organisation stable en Italie.* ».

Partant, il y a lieu de constater qu'avant même d'attendre que la demanderesse soit mise en mesure de répondre à l'injonction lui faite de livrer les informations

sollicitées, une dernière fois en date du 3 septembre 2014, les autorités italiennes ont saisi les autorités luxembourgeoises le 27 juin 2014 pour se voir remettre par le truchement des autorités luxembourgeoises, les informations identiques.

Face à ce constat inébranlable, force est au tribunal de retenir que, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, la déclaration suivant laquelle les autorités fiscales italiennes auraient épuisé tous les moyens d'investigation internes avant de transmettre la demande d'échange de renseignements aux autorités fiscales luxembourgeoises, telle qu'incluse dans la demande concernée, tombe à faux.

Aussi, il aurait appartenu aux autorités fiscales italiennes de poursuivre leurs diligences et d'attendre le résultat de leur enquête menée au niveau national avant de saisir les autorités fiscales luxembourgeoises et si le délégué du gouvernement affirme certes qu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise de se livrer à des appréciations voire à des vérifications de la procédure poursuivie dans l'Etat membre requérant conformément au droit interne de celui-ci, il y a lieu de rappeler que cette mission est spécialement dévolue au tribunal statuant dans le cadre d'un recours en annulation.

Face à une demande d'échange de renseignements introduite par les autorités fiscales italiennes de manière prématurée pour ne pas avoir attendu les résultats de l'enquête en cours, il y a lieu de constater que la décision déférée a été adoptée sur base d'une demande desdites autorités qui viole le prescrit de l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu' « *Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 27 de la prédite convention fiscale ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* (…) » dès lors qu'elle a été prise en violation de l'article précité de sorte qu'il échet d'accueillir le recours en annulation et d'annuler la décision déférée du 27 août 2014 sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens plus amplement développés de part et d'autre.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer à l'encontre du recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule la décision directoriale du 27 août 2014 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge

et lu à l'audience publique du 18 décembre 2014 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18.12.2014
Le greffier du tribunal administratif